

浅析混业经营中运输业务的自营与拆分选择

徐田强

【摘要】“营改增”后,企业在销售货物与提供运输服务的混业经营状态下,自营运输与拆分运输在增值税税负与经营收益方面,存在着“平衡临界点”。本文对“平衡临界点”进行了分析和测算,指出企业可根据该临界点,选择对自身最为有利的纳税筹划方案,实现运输效益的最大化。

【关键词】混业经营; 自营运输; 拆分运输; 纳税筹划

【中图分类号】 F275

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)34-0058-2

一、自营运输与拆分运输的税负比较

例:某电子企业(增值税一般纳税人)生产销售手机存储器并负责运输。年销售额为10000万元,为生产该产品需耗原材料5000万元,运费支出约为600万元,运费中油物料、维修等可抵扣进项税额成本所占比例为60%。以上价格均含税,企业适用增值税税率为17%,运费中油物料、维修等支出适用的增值税税率为17%,城建税税率为7%,教育费附加征收率为3%。为降低运营成本,企业考虑将运输业务拆分出去,成立独立运输公司。假定拆分前后,运输业务收入、成本、油物料消耗比例保持不变,且不考虑其他成本支出。

(一) 自营运输的增值税税负

在拆分之前,该企业兼有不同税率的销售货物与提供应税服务,应当分别核算各自销售额,并按适用税率计算应纳税增值税款。假定应纳税增值税额为T1,则 $T1=(10000-5000) \div (1+17\%) \times 17\% + 600 \div (1+11\%) \times 11\% - 600 \times 60\% \div (1+17\%) \times 17\% = 733.65$ (万元)。

(二) 拆分运输的增值税税负

1. 拆分后企业为增值税一般纳税人。企业在将运输业务拆分后,有两种方式向购货方提供运输服务。一是,直接购买运输服务,即销货企业与运输企业签订货物运输协议,由运输企业向销货企业开具增值税专用发票,并按销货企业要求将产品运抵购买方。二是,委托代理方式,即销货方替购货方代理运输,并代垫运费,运输企业将增值税发票开具给购买方,由销货方进行转交,同时按销货方要求将货物运送给购买方。在第一种方式下,根据《增值税暂行条例》第六条的规定,销货方向购买方所收运费属于价外费用,应并入销售额中一并计税。而销货方与运输企业之间的购买服务,所缴增

值税税额可相互抵销。假设销货企业与运输企业共同承担的增值税税额为T2,则 $T2=(10000-5000+600) \div (1+17\%) \times 17\% - 600 \times 60\% \div (1+17\%) \times 17\% = 761.37$ (万元)。

在第二种方式下,销货方只负责代理运输业务,增值税运输发票由运输企业直接开具给购货方。根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,此时的运费不属于价外费用。因此,委托代理方式与自营运输方式的应纳增值税额相同。同直接购买运输相比,由于委托代理运输按运输业11%的低税率计税,因此税收负担要小于T2。

综上所述,当拆分后企业为增值税一般纳税人时,不能使税负降低。

2. 拆分后企业为小规模纳税人。当销货企业运费收入达不到一般纳税人标准,或将符合条件的一般纳税人拆分至分类标准之下(如拆分为两家)时,运输企业按小规模纳税人计税办法,采用征收率计算缴纳增值税,同时不得抵扣增值税进项税额。在此情形下,同样需区分两种情况。第一种情况,销货方直接购买运输服务,且取得运输业普通发票,该运输发票不得抵扣销货方销项税额。同时,运输企业作为小规模纳税人,需按征收率计算应交增值税税款。假定此时应缴纳的增值税税额为T3,则 $T3=(10000-5000+600) \div (1+17\%) \times 17\% + 600 \div (1+3\%) \times 3\% = 831.15$ (万元)。

第二种情况,销货企业采用委托代理运费方式进行销售。运输企业直接和购买方进行运费结算。假定,此时应缴纳的增值税为T4,则 $T4=(10000-5000) \div (1+17\%) \times 17\% + 600 \div (1+3\%) \times 3\% = 743.97$ (万元)。显然,在拆分为小规模纳税人的情况下,采用委托代理方式可规避价外费用所带来的额外税负。

【基金项目】 苏州健雄职业技术学院2015年度重点课程《税收实务》(项目编号:ZK201503)

(三) 拆分前后税负的综合比较

当拆分后企业为增值税一般纳税人时,无论采用何种方式,都不能降低增值税税负。而当拆分为增值税小规模纳税人时,采用委托代理方式比直接购买运输服务的增值税税负更低。但同自营运输相比,拆分前后,孰优孰劣,需要综合比较T1与T4。假定:销售额为P,原材料成本为C,运费收入为F,油物料运费收入比R,同时令 $T=T1-T4$ 时,则有:

$$T = (P - C - FR) \div (1 + 17\%) \times 17\% + F \div (1 + 11\%) \times 11\% - [(P - C) \div (1 + 17\%) \times 17\% + F \div (1 + 3\%) \times 3\%]$$

经整理后得到: $T/F = T' = 0.07 - 0.1453R$,令 $T' = 0$,可求得 $R = 48.2\%$ 。所以,当拆分后企业为小规模纳税人时,与其拆分前税负相比,存在一个税负临界点。该临界点与R数值相关,当该比例小于48.2%时, $T = T1 - T4 > 0$,表示以小规模纳税人身份采用委托代理方式开展运输,可降低增值税税负,反之,则采用自营运输方式,更为有利。本例中,由于 $R = 60\% > 48.2\%$,所以企业采用自营运输方式更为有利。从计算结果来看, $T1 = 733.65$ (万元) $< T4 = 743.97$ (万元),也验证了上述推算。

二、自营运输与拆分运输的经营收益比较

(一) 自营运输经营收益

接上例,假设不同运输方式下运费收入、支出水平保持不变,同时不考虑拆分、运营等其他成本支出,假设自营运输条件下企业经营收益为S1,则 $S1 = (10000 - 5000) \div (1 + 17\%) + 600 \div (1 + 11\%) - 600 \times 60 \div (1 + 17\%) - 733.65 \times (7\% + 3\%) = 4437.90$ (万元)。

(二) 运输业务拆分后的经营收益

1. 拆分后为增值税一般纳税人。若拆分后为增值税一般纳税人,且企业采用购买运输劳务的方式进行运营,则企业内部运输收支相抵,此时经营收益 $S2 = (10000 - 5000 + 600) \div (1 + 17\%) - 600 \times 60 \div (1 + 17\%) - 761.37 \times (7\% + 3\%) = 4402.5$ (万元)。若拆分后,企业采用委托代理的方式开展运营,根据前述分析,此时销货企业与运输企业合计经营收益与拆分前相同。同时,由于自营运输适用11%的低税率,以及增值税税负整体较低,所以拆分后企业整体经营收益没有增加。

2. 拆分后为小规模纳税人。仿前述分析,在将运输业务拆分为小规模纳税人的情况下,若销货企业采用外购运输服务方式开展经营,且取得运输业普通发票,则经营收益 $S3 = (10000 - 5000 + 600) \div (1 + 17\%) - 600 + 600 \div (1 + 3\%) - 600 \times 60\% - 831.15 \times (7\% + 3\%)$;若采用委托运输代理方式,则合计经营收益 $S4 = (10000 - 5000) \div (1 + 17\%) + 600 \div (1 + 3\%) - 600 \times 60\% - 743.97 \times (7\% + 3\%)$ 。经计算 $S3 = 4325.73$ (万元), $S4 = 4421.63$ (万元)。由于委托代理运输不需要抵扣外购含税运输收入,所以在拆分为小规模纳税人的情况下,委托代理运输的收益要高于外购运输服务方式。

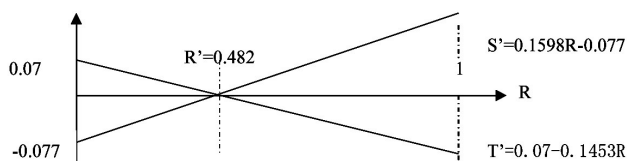
(三) 拆分前后的经营收益比较

从运输业务拆分前后的收益对比,在拆分后企业为增值

税一般纳税人的情况下,所获经营收益不高于自营运输业务方式。而在拆分后企业为小规模纳税人情况下,需对自营运输与委托代理运输收益进行比较,为此,令 $S = S1 - S4$,代入上述计算公式,经整理后得到 $S/F = S' = 0.1598R - 0.077$ 。当 $S' = 0$ 时, $R = 48.2\%$,表示自营运输与拆分后以小规模纳税人身份委托运输收益相等。当 $R > 48.2\%$ 时, $S' > 0$,说明采用自营运输方式可获得更大经营收益,反之则相反。从上述案例来看,由于R等于60%, $S1 = 4437.90$ 大于 $S4 = 4421.63$,显然采用自营运输方式更为有利。

三、混业经营中运输业务的纳税筹划思路

在经营企业为增值税一般纳税人,如同时存在货物销售和运输的混业经营行为,究竟是采用自营运输还是拆分后以小规模纳税人身份开展代理运输,主要取决于两个限制性条件。一是,两个方案的增值税税负比较可以用 $T' = 0.07 - 0.1453R$ 进行考察,二是两个方案的经营收益比较可以用 $S' = 0.1598R - 0.077$ 进行考察。为更直观反映两者关系,把 T' 与 S' 放在同一坐标图上进行考察,如下图所示:



自营运输与小规模纳税人委托运输税负与收益直线图

由上图可以看出, T' 、 S' 与坐标横轴存在一交点 R' ,经计算可确定 $R' = 0.482$,此时自营运输与小规模纳税人委托运输税负和收益相当,为两个方案的“平衡临界点”。当 $0 < R < 0.482$ 时, $T' > 0, S' < 0$,表示自营运输税负大于委托代理运输税负,且自营运输收益小于委托代理运输收益,显然在该种情况下,企业将运输业务拆分出去,以小规模纳税人身份开展委托代理运输更为有利。而当 $0.482 < R < 1$ 时,表示 $T' < 0, S' > 0$,说明,无论从税负还是经营收益来看,以自营运输业务的方式开展经营比拆分为小规模纳税人,更为有利。

因此,对于混业经营中的运输业务而言,运费收入中油物料消耗占比R是关键限制性因素,R值所处区间不同,会对增值税税负和经营收益产生重要影响。此外,尽管在一定条件下,企业以小规模纳税人身份委托代理运输会获得经营收益,但由于购买方无法获得运费增值税抵扣,这无疑会对企业运费议价产生不利影响,不利于企业扩大运输业务规模。这一点,在进行纳税筹划时也应引起必要重视。

主要参考文献:

徐田强,李西杰. 税务会计[M]. 长沙:湖南师范大学出版社,2013.

作者单位:苏州健雄职业技术学院港口物流系,江苏苏州215411